

Tax Bulletin

Ιανουάριος 2015

**Στις 24.11.2014
δημοσιεύτηκε στο
ΦΕΚ ο
Νόμος 4308/2014
«Ελληνικά Λογιστικά
Πρότυπα, συναφείς
ρυθμίσεις και άλλες
διατάξεις».
Ακολουθεί
παρουσίαση των
βασικών σημείων των
νέων Λογιστικών
Προτύπων που
ισχύουν πλέον για τις
επιχειρήσεις και του
σχετικού
φορολογικού
πλαισίου που τα
συνοδεύει.**



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

A. Γενικά Εισαγωγικά Σχόλια.....	3
B. Πεδίο Εφαρμογής	7
Γ. Κατάργηση του ΚΦΑΣ	10
Δ. Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	17
Ε.Κανόνες Επιμέτρησης	20
ΣΤ. Προσάρτημα και Απαλλαγές	27
Ζ. Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις.....	31
Η. Πρώτη Εφαρμογή & Μεταβατικές Διατάξεις.....	33

Α. Γενικά Εισαγωγικά Σχόλια

A. Γενικά Εισαγωγικά Σχόλια

Στις 24 Νοεμβρίου 2014 δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης ο Νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» («νέα ΕΛΠ»)

Τα νέα ΕΛΠ αποτελούνται από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα, που καταργούν τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών («ΚΦΑΣ»), αντικαθιστούν το επί τρεις δεκαετίες ισχύον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο («ΕΓΛΣ»), και ταυτόχρονα καταργούν τις λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920.

Μετά την ψήφιση του Νόμου 4308/2014, το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε την εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/2014 που αναφέρεται στις νέες διατάξεις που ρυθμίζουν τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων από τις οντότητες.

Αναμένονται ερμηνευτικές οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων, δηλαδή την εφαρμογή των νέων λογιστικών κανόνων για την απεικόνιση και επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Βασικά θέματα που χρήζουν προσοχής είναι:

- Αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων που καλούνται να ετοιμάσουν οι οντότητες.
- Αλλάζουν οι κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των οντοτήτων. Οι νέοι κανόνες επιμέτρησης, όπως και η μορφή των οικονομικών καταστάσεων έχουν κοινά σημεία με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).
- Υπάρχουν απλοποιήσεις και απαλλαγές ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων.
- Δημιουργείται η υποχρέωση παρακολούθησης πέραν της Λογιστικής Βάσης και της Φορολογικής Βάσης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης.
- Τίθενται νέοι χρόνοι στην τιμολόγηση των πωλούμενων προϊόντων και παρεχόμενων υπηρεσιών.

Ο νέος Νόμος 4308/2014 με μια ματιά

- Καταργείται το ΠΔ 1123/1980 (το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο – ΕΓΛΣ), οι λογιστικές διατάξεις του ν.2190/1920 καθώς και ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ). Αντ' αυτών εισάγονται τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ).
- Δίνεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να χρησιμοποιούν εναλλακτικά το σχέδιο λογαριασμών που ίσχυε κατά την 31.12.2014. Οι οντότητες υποχρεούνται όμως να προβαίνουν στις απαραίτητες προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούσαν μέχρι 31.12.2014 για την πλήρωση των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών αναγκών τους.
- Διευρύνονται οι οντότητες που υποχρεούνται στην εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Υποχρεούνται οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, να συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των ΔΠΧΑ. Στις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος συμπεριλαμβάνονται ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις, πιστωτικά ιδρύματα καθώς και οντότητες που καθορίζονται από τη νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος.
- Καθιερώνεται η κατηγοριοποίηση των οντοτήτων με βάση το σύνολο ενεργητικού, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και το μέσο όρο των απασχολούμενων σε αυτές κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου.
- Εισάγονται οι όροι «Λογιστικά Αρχεία» (accounting records) και «Λογιστικά Στοιχεία» (supporting documentation), οι οποίοι ουσιαστικά αντικαθιστούν τους όρους «τήρηση βιβλίων» και «βιβλία και στοιχεία» που ίσχυαν στο παρελθόν.
- Υποχρεούνται οι οντότητες, να παρέχουν αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και τις πληροφορίες που απαιτούνται, προκειμένου να καθίσταται ευχερής η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Το νέο πλαίσιο όμως δεν είναι πια τόσο αναλυτικό και περιγραφικό για το ποια πρέπει να είναι αυτά τα δεδομένα.
- Εισάγεται η υποχρέωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας να παρακολουθεί πέρα από τη λογιστική βάση και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Η υποχρέωση αυτή σε συνδυασμό με την εισαγωγή νέων κανόνων επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων οδηγεί στην ανάγκη προσδιορισμού των διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης και απεικόνισης τους στο λογιστικό σύστημα της οντότητας.
- Εισάγεται η υποχρέωση παρακολούθησης και τεκμηρίωσης των αποθεμάτων που διακινούνται (και όχι μόνο των πωλούμενων εμπορευμάτων), είτε με την έκδοση παραστατικού στοιχείου διακίνησης, είτε με τιμολόγιο είτε με απόδειξη λιανικής πώλησης (όταν τα αποθέματα πωλούνται).
- Δεν ορίζεται συγκεκριμένος τόπος τήρησης και διαφύλαξης αρχείων και στοιχείων, τα οποία μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, με την προϋπόθεση να μπορούν να τίθενται στη διάθεση του ελέγχου, σε περίπτωση που ζητηθούν.
- Παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα υποστηρικτικά έγγραφα (πχ. συμβάσεις, συμφωνητικά κλπ).
- Εισάγεται η δυνατότητα για τις πωλήσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, να εκδίδεται τιμολόγιο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την εν λόγω πώληση ή παροχή των υπηρεσιών. Η ημερομηνία που αναγράφεται στο τιμολόγιο, είναι η ημερομηνία έκδοσής του. Το τιμολόγιο πρέπει να αναφέρει την έκταση, το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση των αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

- Καταχωρούνται οι πραγματοποιούμενες συναλλαγές σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου (π.χ. αν δεν έχει ληφθεί το σχετικό παραστατικό την περίοδο που πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή) και η υποχρέωση/απαίτηση θα απεικονιστεί με την έκδοση/λήψη του παραστατικού.
- Προβλέπεται ότι, για τις περιπτώσεις συνεχιζόμενης παροχής αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα ήδη παρασχεθέντα αγαθά ή υπηρεσίες.
- Καθορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να συντάσσονται από τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες σύμφωνα με το μέγεθος τους. Υιοθετούνται νέα υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Υποχρεούνται οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες να συντάσσουν Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η οποία αντικαθιστά τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα. Οι μεγάλες οντότητες πρέπει να συντάσσουν επιπλέον Κατάσταση Χρηματοοικονομικών.
- Εφαρμόζεται ο κανόνας, τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να παρακολουθούνται λογιστικά και να παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων. Υιοθετείται επομένως η αρχή, ότι η συναλλαγή πρέπει να απεικονίζει την οικονομική ουσία και όχι τον τύπο («*substance over form*»). Στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζεται η αντίστοιχη φορολογική βάση των στοιχείων που απεικονίζονται.
- Παρέχεται η δυνατότητα στις οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τον παρόντα νόμο, να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ, στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- Εισάγονται νέοι όροι για την κατηγοριοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και την απεικόνισή τους, όπως εύλογη αξία, αξία χρήσης, επιμέτρηση, ανακτήσιμη αξία.
- Καθιερώνεται η βασική αρχή, τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού να αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος, ενώ μεταγενέστερα απαιτείται η επιμέτρηση (π.χ. έλεγχος απομείωσης) των στοιχείων αυτών.
- Εισάγεται η έννοια της προεξόφλησης μελλοντικών αξιών (παρούσα αξία) με την υιοθέτηση χρηματοοικονομικών όρων και πρακτικών που δεν προβλέπονταν στο ΕΓΛΣ που ίσχυε μέχρι 31.12.2014.
- Παρέχεται η δυνατότητα, η επιμέτρηση επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, να διενεργείται βάσει της εύλογης αξίας (και όχι στο κόστος).
- Υιοθετείται η αρχή του δεδουλευμένου για την αναγνώριση των εσόδων, ενώ εξειδικεύεται ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων, για τα έσοδα από τη χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων από τρίτους (για τόκους, μερίσματα και δικαιώματα), για την παροχή υπηρεσιών και για τα κατασκευαστικά συμβόλαια.
- Ισχύουν απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές οντότητες.
- Καταργούνται για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014, τα άρθρα 90 έως και 107 του Κ.Ν.2190/1920 με τα οποία ορίζονταν οι υποχρεώσεις σχετικά με την κατάρτιση ενοποιημένων λογαριασμών (ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων), και ορίζονται νέοι κανόνες για τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Προβλέπονται σχετικές απλοποιήσεις για την ομαλή μετάβαση και πρώτη εφαρμογή των κανόνων του παρόντος νόμου.

Β. Πεδίο Εφαρμογής

B. Πεδίο Εφαρμογής και κατηγοριοποίηση οντοτήτων βάσει του μεγέθους τους

Στο Κεφάλαιο 1 ορίζεται ότι στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος νόμου εμπίπτουν συγκεκριμένες κατηγορίες οντοτήτων με βάση το μέγεθός τους

B.1. Πεδίο Εφαρμογής Ν.4308/2014 (άρθρο 1)

Κύρια σημεία

- Εισάγεται ο όρος «οντότητα», στην οποία περιλαμβάνεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ανήκει στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα.
- Υπόκεινται στις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου, οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ, ατομικές επιχειρήσεις και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη, κάθε κερδοσκοπικό ή μη, νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα επιχείρηση ή οργανισμός, καθώς και οι κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν ή ελέγχονται ή βρίσκονται υπό την εποπτεία του Δημοσίου.
- Υποχρεούνται στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ):
 - Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, στις οποίες περιλαμβάνονται α) οι οντότητες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους της ΕΕ, β) οι Ασφαλιστικές και Αντασφαλιστικές Επιχειρήσεις, γ) τα Πιστωτικά Ιδρύματα της περ.1 παρ.1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, δ) οι οντότητες που καθορίζονται από την νομοθεσία ως δημοσίου ενδιαφέροντος, με βάση τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων.
 - Οι θυγατρικές οντοτήτων των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους ΕΕ, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.
 - Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα, εφόσον υπόκειται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
 - Ανώνυμες Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών
 - Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου
 - Ανώνυμες Εταιρείες Επενδύσεων σε Ακίνητη Περιουσία του Ν.2778/1999
 - Ανώνυμες Εταιρείες Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών του Ν.2367/1995
 - Ανώνυμες Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίων Κεφαλαίων του Ν.4099/2012
 - Οντότητες Χαρτοφυλακίου
 - Οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Οι οντότητες που συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα ΔΠΧΑ, δεν εφαρμόζουν τα άρθρα 16-28 του παρόντος νόμου, που αναφέρονται στους λογιστικούς κανόνες (κεφάλαια 4 έως 8), αφού εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προβλέπονται από τα ΔΠΧΑ.

B.2. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων βάσει κριτηρίων (άρθρο 2)

Κύρια σημεία

- Κατηγοριοποιούνται οι υποκείμενες στις διατάξεις του παρόντος νόμου οντότητες με βάση τα κριτήρια μεγέθους που τίθενται με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ. Για τον προσδιορισμό του μεγέθους τους, προκειμένου να κατηγοριοποιηθούν, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο ενεργητικού, το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και ο μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

- Κατηγοριοποιούνται οι υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες με βάση τη σωρευτική πλήρωση τουλάχιστον δύο εκ των ορίων που περιγράφονται στον ακόλουθο πίνακα -ανά μέγεθος οντότητας- όταν πρόκειται για προβλεπόμενες στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ εταιρείες.
- Ορίζεται ότι, ειδικά οι Ομόρρυθμες Εταιρείες (ΟΕ), Ετερόρρυθμες Εταιρείες (ΕΕ) των οποίων οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι δεν είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και ΕΕ κατά μετοχές, καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις, και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που έχει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου από φορολογικές ή άλλες διατάξεις εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, με μόνη προϋπόθεση ο κύκλος εργασιών τους να μην υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000€.
- Διευκρινίζεται ότι, όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει σωρευτικά τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων που περιγράφονται στον ακόλουθο πίνακα, για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των εν λόγω δύο διαδοχικών περιόδων.

Κριτήρια Μέγεθος Οντοτήτων	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών (τζίρος)	Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου
Πολύ μικρές	μέχρι 350.000€	μέχρι 700.000€	μέχρι 10 άτομα
Πολύ μικρές (παρ.2γ άρθρου 1) - ΟΕ & ΕΕ στις οποίες οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι δεν έχουν περιορισμένη ευθύνη - Ατομικές Επιχειρήσεις		μέχρι 1.500.000€	
Πρατήρια Βενζίνης (ΟΕ, ΕΕ, Ατομικές Επιχειρήσεις)		μέχρι 8.000.000€	
Μικρές	μέχρι 4.000.000€	μέχρι 8.000.000€	μέχρι 50 άτομα
Μικρές (παρ.2γ άρθρου 1)		άνω του 1.500.000€	
Μεσαίες	μέχρι 20.000.000€	μέχρι 40.000.000€	μέχρι 250 άτομα
Μεγάλες	άνω των 20.000.000€	άνω των 40.000.000€	άνω των 250 άτομα

- Εντάσσονται στις «μεγάλες οντότητες», οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, εφόσον δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του Λογιστικού Σχεδίου της Γενικής Κυβέρνησης και εφόσον δεν εμπίπτουν στην παράγραφο 2^(α), 2(β), 2(γ) του άρθρου 1.
- Αποδίδεται στον όρο «κύκλος εργασιών» η ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελειών στη διάρκεια της περιόδου που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης, εξαιρουμένων των αυξήσεων της καθαρής θέσης από συνεισφορές των ιδιοκτητών. Δεν προσμετρώνται στον κύκλο εργασιών τυχόν εκπτώσεις, επιστροφές, ΦΠΑ, και λοιποί φόροι που συνδέονται άμεσα με αυτόν.
- Αν η περίοδος είναι μικρότερη του 12μήνου, ο κύκλος εργασιών βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση.
- Εντάσσονται στον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού οι εργαζόμενοι πλήρους απασχόλησης (σε ημερήσια και ετήσια βάση), καθώς και οι εργαζόμενοι που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμεσης απασχόλησης.
- Λαμβάνονται υπόψη τα όρια της παρ.6 του άρθρου 42α του Κ.Ν.2190/1920 για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων από ορκωτούς ελεγκτές.

Γ. Κατάργηση του ΚΦΑΣ

Γ. Κατάργηση του ΚΦΑΣ

Με τις διατάξεις του αρ.38 παρ.1 του Ν.4308/2014, καταργείται από την 1η Ιανουαρίου 2015 η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του Ν.4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος π.δ. 186/1992.

Γ.1. Κεφάλαιο 2 του Ν.4308/2014 (άρθρα 3 έως 7)

Στο Κεφάλαιο 2 ορίζονται ζητήματα σχετικά με την τήρηση λογιστικών αρχείων από τις οντότητες που υπόκεινται στις διατάξεις του Ν.4308/2014, ενώ σε συνδυασμό με το Κεφάλαιο 3 ενσωματώνονται οι διατάξεις που καλύπτουν τον καταργούμενο ΚΦΑΣ

Κύρια σημεία

- Εισάγονται οι όροι «Λογιστικά Αρχεία» (accounting records) και «Λογιστικά Στοιχεία» (supporting documentation), αντικαθιστώντας τους όρους «βιβλία και στοιχεία» που ίσχυαν στο παρελθόν.

Στα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνονται οι βάσεις δεδομένων συστήματος, οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί το σύστημα καθώς και άλλα αρχεία όπως υπολογιστικά φύλλα εργασίας στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων (π.χ. excel).

- Αντικαθίστανται οι όροι «Απλογραφικά» και «Διπλογραφικά» βιβλία, με τους όρους «Απλογραφικό Λογιστικό Σύστημα» και το «Πλήρες Διπλογραφικό Λογιστικό Σύστημα».
- Προβλέπεται η τήρηση νέου σχεδίου λογαριασμών, όσον αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενο τους, το οποίο παρατίθεται στο παράρτημα Γ' του νόμου.

Το νέο σχέδιο προβλέπει 8 ομάδες λογαριασμών βάσει της φύσης των παρακολουθούμενων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρής θέσης, εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών. Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία, Ομάδα 2: Αποθέματα, Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά, Ομάδα 4: Καθαρή θέση, Ομάδα 5: Υποχρεώσεις, Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές, Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη, Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία απεικονίζουν διακριτά την απαίτηση από τους μη δεδουλευμένους τόκους. Τίθενται νέοι ορισμοί για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Τα έξοδα και τα έσοδα προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις απεικονίζονται σε διακριτούς λογαριασμούς.

Δεν προβλέπονται λογαριασμοί τάξεως και αναλυτική λογιστική.

- Δίνεται η δυνατότητα στις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες, να χρησιμοποιήσουν εναλλακτικά το σχέδιο λογαριασμών που ίσχυε κατά την 31.12.2014 ενώ υποχρεούνται ταυτόχρονα οι οντότητες κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Θα πρέπει να εξεταστεί ανάλογα με τις ανάγκες της κάθε οντότητας η προσαρμογή των παλαιών λογαριασμών στις απαιτήσεις των νέων λογιστικών προτύπων για την προετοιμασία των νέων οικονομικών καταστάσεων και την παροχή των πληροφοριών που απαιτούνται με τα νέα λογιστικά πρότυπα.

- Προβλέπεται ότι τα λογιστικά αρχεία τηρούνται στα Ελληνικά, ενώ τα λογιστικά στοιχεία επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική γλώσσα.

Επισημαίνεται πως σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις η σχετική δυνατότητα παρέχεται για τα τιμολόγια, ενώ πλέον τίθεται για όλα τα λογιστικά στοιχεία.

- Επισημαίνεται ότι από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια οποιουδήποτε

ελέγχου. Επίσης η Διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

- Ορίζεται ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία: α) τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, β) συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου, και γ) υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου.
- Ορίζονται τα αρχεία που πρέπει να τηρούνται από τις οντότητες, ανά περίπτωση.

Λοιπά Τηρούμενα Λογιστικά Αρχεία (άρθρου 4)	Όταν στα τηρούμενα Λογιστικά Αρχεία του άρθρου 3, περιλαμβάνονται ημερολόγιο, αναλυτικό καθολικό, ισοζύγιο	Όταν στα τηρούμενα αρχεία του άρθρου 3 περιλαμβάνεται απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλίο εσόδων - εξόδων) αντί ημερολογίου, αναλυτικού καθολικού και ισοζυγίου
Ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων	✓	✓
Επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης, και λοιπούς τίτλους	✓	✓
Ιδιόκτητων αποθεμάτων	✓	✓
Αποθεμάτων τρίτων	✓	✓
Λοιπών περιουσιακών στοιχείων	✓	X
Λογαριασμών καθαρής θέσης	✓	X
Λογαριασμών υποχρεώσεων	✓	X
Περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα	✓	✓
Παρακολούθησης των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων (είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι)	✓	✓
Παρατηρήσεις	<i>Δεν ορίζεται ρητά η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Εμμέσως όμως, δημιουργείται η υποχρέωση παρακολούθησης των συναλλαγών της αποθήκης σε αρχείο, αφού η οντότητα οφείλει να παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η εν λόγω υποχρέωση φαίνεται να απαιτεί την ποσοτική παρακολούθηση των αποθεμάτων (δεν αναφέρεται η αξιακή παρακολούθηση των αποθεμάτων).</i>	

- Προκύπτει ότι, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης.

- Ορίζεται ως φορολογική βάση, η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ όπως ίσχυε μέχρι τις 31.12.2014, οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που τηρούσαν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ, υποχρεούνταν να συντάσσουν πίνακα συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης, να τηρούν Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και να συντάσσουν Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικών Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προέκυπταν από λογαριασμούς που τηρούνταν με την διπλογραφική μέθοδο.

Η Λογιστική Βάση των εταιρειών που δεν εφάρμοζαν τα ΔΛΠ, αλλά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, προέκυπτε από τα λογιστικά τους βιβλία, ενώ η Φορολογική τους Βάση προσδιοριζόταν μέσω της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Με τις νέες διατάξεις η υποχρέωση παρακολούθησης της Λογιστικής και Φορολογικής βάσης καλύπτει τόσο τις οντότητες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ όσο και τις οντότητες που δεν τα εφαρμόζουν.

Όπως αναφέρεται στο άρθρο 6 της ΠΟΛ.1003/2014, η οντότητα μπορεί να καταχωρεί είτε πρωτογενώς τη λογιστική είτε τη φορολογική βάση και στη συνέχεια δύναται να καταχωρεί συγκεντρωτικά την αντίστοιχη βάση (φορολογική ή λογιστική), εγκαίρως, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία.

Η οντότητα θα πρέπει να είναι σε θέση να προσκομίσει ανάλυση και για τη συγκεντρωτική καταχώρηση, αφού από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς αναλυτικά και σε σύνοψη όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι, οι εταιρείες που τηρούσαν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ, απεικόνιζαν τους λογαριασμούς τους (i) στη Λογιστική Βάση (αξία ΔΛΠ), (ii) στην αξία που προέκυπτε από το ΕΓΛΣ-Κ.Ν.2190/20, η οποία δεν ταυτιζόταν με τη Φορολογική Βάση και (iii) στη Φορολογική Βάση (η τελευταία προσδιοριζόταν μέσω της φορολογικής δήλωσης). Η αξία των λογαριασμών του ΕΓΛΣ-Κ.Ν.2190/20 ήταν ενδεδειγμένη για τη σύνταξη «Φορολογικού» Ισολογισμού και Κατάστασης Γενικής Εκμετάλλευσης, ενώ το Φορολογικό Αποτέλεσμα προέκυπτε από τις αναμορφώσεις που πραγματοποιούνταν στη Φορολογική Δήλωση.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει τα ΔΛΠ, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

Με την αλλαγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων προκύπτει η ανάγκη επανεξέτασης της σχετικής διάταξης, προκειμένου να προσδιοριστεί εκ νέου το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επισημαίνεται ότι, η ύπαρξη των νέων οικονομικών καταστάσεων και η ανάγκη προσδιορισμού της Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης, αποτελεί μία από τις κυριότερες αλλαγές που επέρχονται με τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και πρέπει να απασχολήσει τις επιχειρήσεις για μια έγκαιρη προσαρμογή.

- Προβλέπεται ότι, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο, και δεν εξετάζονται αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σχετικά με την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους για σκοπούς του παρόντος νόμου.
- Ισχύει ο κανόνας ότι, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά στην οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία πρέπει να αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.
- Εισάγεται η υποχρέωση παρακολούθησης και τεκμηρίωσης των αποθεμάτων που διακινούνται για οποιοδήποτε λόγο και όχι μόνο λόγω πώλησης, είτε με την έκδοση παραστατικού στοιχείου διακίνησης, είτε με τιμολόγιο, είτε με απόδειξη λιανικής πώλησης.

Το παραστατικό διακίνησης πρέπει να εκδίδεται πριν τη διακίνηση και να συνοδεύει τα αγαθά. Για το έτος 2014 η σχετική υποχρέωση αφορούσε μόνο στα μη τιμολογηθέντα αποθέματα, ενώ για το 2015 η υποχρέωση

αφορά γενικά στα διακινούμενα αποθέματα, ανεξάρτητα αν πωλούνται ή όχι. Με την ΠΟΛ.1003/2014 τίθενται ορισμένες απαλλαγές σχετικές με την έκδοση του παραστατικού διακίνησης, όπως οι διακινήσεις μεταξύ επαγγελματιών εγκαταστάσεων στον ίδιο ή συνεχόμενο χώρο, διακίνηση παγίων (εφόσον δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση) και ανταλλακτικών μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας.

- Προκύπτει ότι, ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων πρέπει να γίνεται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας (και όχι απαραίτητα στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης). Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

Ο χρόνος αυτός μπορεί να απέχει από το τέλος της ημερομηνίας αναφοράς, ιδίως όταν η οντότητα τηρεί βιβλίο αποθήκης. Η οντότητα είναι υποχρεωμένη να τεκμηριώνει με αξιόπιστο τρόπο τις ποσότητες της απογραφής. Ο προσδιορισμός της ποσότητας με τον παραπάνω τρόπο καταλαμβάνει και την απογραφή λήξης της 31 Δεκεμβρίου 2014.

- Είναι απαραίτητο να προκύπτει τόσο η αρχική καταχώριση, όσο και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή, όταν πραγματοποιούνται διορθωτικές εγγραφές στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) μετά την οριστικοποίηση των εγγραφών.
- Δεν ορίζεται συγκεκριμένος τύπος τήρησης και διαφύλαξης των αρχείων και των στοιχείων. Αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία αφορούν, υπό την προϋπόθεση ότι διατίθενται στον έλεγχο, εντός εύλογου χρόνου, εφόσον τους ζητηθεί.
- Ισχύει 5ετής υποχρέωση (από τη λήξη της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου) διαφύλαξης σε οποιαδήποτε μορφή του συνόλου των λογιστικών αρχείων, τα οποία πρέπει να τηρεί κάθε οντότητα, εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικός χρόνος φύλαξης από διατάξεις άλλων νόμων.

Όσον αφορά στο χρόνο διαφύλαξης θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι διατάξεις λοιπών νομοθετημάτων (και ιδίως των φορολογικών) σχετικών με την παραγραφή.

Γ.2. Κεφάλαιο 3 του Ν.4308/2014 (άρθρα 8 - 15)

Στο Κεφάλαιο 3 ρυθμίζονται τα ζητήματα που σχετίζονται με τα παραστατικά πωλήσεων

Προσδιορίζεται η έννοια του τιμολογίου πώλησης, το περιεχόμενο και ο χρόνος έκδοσης του, καθώς και το περιεχόμενο του στοιχείου λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών. Επίσης, ορίζονται οι προϋποθέσεις αυθεντικότητας των παραστατικών πωλήσεων και η δυνατότητα έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου.

Κύρια σημεία

- Εισάγεται η υποχρέωση αύξουσας αρίθμησης των τιμολογίων.
- Αναγράφεται στα τιμολόγια η ημερομηνία παράδοσης των αγαθών ή παροχής των υπηρεσιών και η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών, προκειμένου να προκύπτει η αρχή του δεδουλευμένου.
- Απαιτείται η διασφάλιση του τρόπου αποδοχής του τιμολογίου από τον λήπτη με κάθε πρόσφορο τρόπο.
- Παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από άλλα έγγραφα όπως συμβάσεις, συμφωνητικά καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία πρέπει να παραπέμπει το τιμολόγιο.
- Προβλέπεται ότι για τις πωλήσεις αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι και τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την εν λόγω πώληση ή παροχή υπηρεσιών. Ιδίως για τις περιπτώσεις συνεχιζόμενης παροχής αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα ήδη παρασχεθέντα αγαθά ή υπηρεσίες.
- Αποσυνδέεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από το χρόνο αναγνώρισης του εσόδου. Το έσοδο αναγνωρίζεται όταν είναι δεδουλευμένο, ενώ το τιμολόγιο εκδίδεται όταν ολοκληρώνεται η παροχή/πώληση ή όταν αναγνωρίζεται η σχετική απαίτηση.

Παράδειγμα: Σε περίπτωση πώλησης/παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσίας στις 23 Δεκεμβρίου του έτους 20Χ1, το σχετικό τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι και τις 15 Ιανουαρίου 20Χ2, φέροντας αυτήν την ημερομηνία έκδοσής του (δηλ. 15 Ιανουαρίου 20Χ2).

Τονίζεται ότι, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου το έσοδο της παροχής υπηρεσίας ή της πώλησης/παράδοσης αγαθών του Δεκεμβρίου 20Χ1 θα αναγνωριστεί υποχρεωτικά για την περίοδο 20Χ1 (Δεκέμβριος), έστω και εάν το τιμολόγιο εκδοθεί τον Ιανουάριο του 20Χ2 (αποσύνδεση τιμολόγησης από την αναγνώριση του εσόδου).

- Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου, το οποίο παρουσιάζει λιγότερες πληροφορίες, σε περίπτωση που το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει τα 100 Ευρώ ή όταν το τιμολόγιο (έγγραφο ή μήνυμα) τροποποιεί αρχικό τιμολόγιο.
- Δεν προβλέπεται η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για την είσπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, όπως ίσχυε με τις διατάξεις του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ. Αντ' αυτού, η συναλλαγή τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό.
- Προβλέπεται η υποχρέωση διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα (τούτο αφορά τόσο το ηλεκτρονικό τιμολόγιο όσο και το τιμολόγιο) από το χρόνο της έκδοσης του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξης του.
- Προβλέπεται για τις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές - πελάτες, η δυνατότητα έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της έκδοσης τιμολογίου. Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο πρέπει να φέρει σήμανση.

- Εισάγεται η δυνατότητα «να τίθενται στη διάθεση του πελάτη» τα αντίγραφα των παραστατικών στοιχείων λιανικής πώλησης, χωρίς ωστόσο να διευκρινίζεται, σε ποιες περιπτώσεις μπορεί να θεωρείται, ότι έχουν τεθεί στη διάθεση του πελάτη.

Με αυτόν τον τρόπο, φαίνεται να διευκολύνεται η διεκπεραίωση των συναλλαγών, μέσω της έκδοσης ηλεκτρονικών αποδεικτικών στοιχείων και ανάρτησής τους στο διαδίκτυο.

- Εισάγεται γενική υποχρέωση χρήσης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών του Ν.1809/1988 για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης. Ειδικά σε περίπτωση έκδοσης τιμολογίου αντί απόδειξης για λιανικές πωλήσεις ή παροχές υπηρεσιών, αυτό θα πρέπει να εκδίδεται μηχανογραφικά και να έχει σημειωθεί με τη χρήση του εν λόγω φορολογικού μηχανισμού, εκτός εάν προβλέπεται ρητή απαλλαγή από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού.

Επισημαίνεται ότι, με τις διατάξεις του αρ.38 παρ.2 του παρόντος Νόμου καταργείται από την 1^η Ιανουαρίου 2015 ο εν λόγω Ν.1809/1988, καθώς και κάθε σχετική διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία. Επίσης, διευκρινίζεται με το αρ.40 παρ.1 του παρόντος Νόμου ότι, ειδικά οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί του Ν.1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν εκδοθεί απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που να προβλέπει ότι δεν πληρούνται οι τεχνικές προδιαγραφές και τα λοιπά χαρακτηριστικά που απαιτούνται. Επιπλέον, προβλέπεται ότι εξακολουθούν να ισχύουν και οι σχετικές αποφάσεις 1220/2012, 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με τις ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Στο πλαίσιο αυτό, η διατύπωση περί κατάργησης του Ν.1809/1988 δημιουργεί ερωτηματικά.

- Εισάγεται η δυνατότητα έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης με τη χρήση των παρεχόμενων υπηρεσιών από τρίτα μέρη - παρόχους ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, κατ' εντολή και για λογαριασμό της υπόχρεης οντότητας.
- Επιτρέπεται η έκδοση πιστωτικού στοιχείου λιανικής πώλησης σε περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών.
- Ορίζεται, ανά περίπτωση, ο χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης με βάση την ακόλουθη κατηγοριοποίηση:

Περιπτώσεις συναλλαγών	Χρόνος έκδοσης στοιχείου		
Πώληση αγαθών	Με την παράδοση του αγαθού	Με την έναρξη αποστολής	Μέχρι το τέλος του επόμενου από την παράδοση μήνα, όταν η παράδοση γίνεται από τρίτο πρόσωπο
Παροχή υπηρεσιών	Με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας		
Απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας	Με την απόκτηση του δικαιώματος		
Συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας	Όταν καθίσταται απαιτητή αμοιβή για μέρος της υπηρεσίας που έχει ήδη παρασχεθεί		Με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας
Συνεχιζόμενη κατασκευή έργου	Όταν καθίσταται απαιτητή αμοιβή για μέρος του έργου που έχει ήδη κατασκευαστεί		Με την ολοκλήρωση του έργου

Δ. Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Δ. Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Κεφάλαιο Τέταρτο (άρθρα 16-17)

Με τη παρούσα ενότητα του Ν. 4308/2014 επιχειρείται η ενσωμάτωση στην Ελληνική Νομοθεσία της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ περί των υποχρεώσεων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜΜΕ) και ταυτόχρονα πραγματοποιείται διεύρυνση της χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων («ΔΛΠ») στην Ελλάδα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι βασικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και ορίζονται οι καταστάσεις που συντάσσουν οι υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθος τους

Δ.1 Κεφάλαιο Τέταρτο - Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 16)

Ορίζονται στο παρόν άρθρο οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από τις υποκείμενες οντότητες σύμφωνα πάντα με το μέγεθος τους.

Παρατίθεται ο ακόλουθος συνοπτικός πίνακας σχετικά με τις υποχρεώσεις σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων:

Μέγεθος Οντοτήτων	Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης	Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης	Κατάσταση Χρηματοροών	Προσάρτημα
Μεγάλες	✓	✓	✓	✓	✓
Μεσαίες	✓	✓	✓	X	✓
Μικρές	✓	✓	X	X	✓
Πολύ Μικρές	✓	✓	X	X	✓
Πολύ Μικρές του αρ.1 παρ.2(γ)	X	✓	X	X	X

Κύρια σημεία

- Αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων.
- Εισάγεται η υποχρέωση σύνταξης Κατάστασης Χρηματοροών και για τις μεγάλες οντότητες, που δεν συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις βάσει των αρχών του Δ.Π.Χ.Α.
- Υποχρεούνται οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες να συντάσσουν Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, η οποία αντικαθιστά τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επίσης, οι μεσαίες και μεγάλες οντότητες περιλαμβάνουν Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, Κατάσταση Αποτελεσμάτων και Προσάρτημα.
- Παρέχεται στις πολύ μικρές οντότητες η δυνατότητα σύνταξης συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικής Κατάστασης Αποτελεσμάτων.
- Προβλέπεται η δυνατότητα να καταρτίσουν μόνο την συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, οι πολύ μικρές οντότητες της παρ.2γ του άρθρου 1 (δηλαδή οι ΟΕ, ΕΕ των οποίων οι άμεσοι και έμμεσοι εταίροι δεν είναι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και ΕΕ κατά μετοχές, καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις, και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που είναι πολύ μικρή οντότητα και έχει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου από φορολογικές ή άλλες διατάξεις).

Δ.2 Κεφάλαιο Τέταρτο - Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 17)

Στο άρθρο 17 παρουσιάζονται οι γενικές αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κύρια σημεία

- Ορίζεται ότι τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Εκείνα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει προβλέψεων σε προηγούμενες περιόδους, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.
- Ισχύει ο κανόνας ότι τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων.

Κατά την απεικόνιση της συναλλαγής θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική ουσία και όχι ο τύπος της συναλλαγής (substance over form).

- Δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το πλαίσιο που προβλέπεται στον παρόντα νόμο, να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ, στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.
- Ορίζεται ότι, γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου, αλλά πριν από την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο.
- Προκύπτει ότι, οι απαιτήσεις του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική.

Επισημαίνεται ότι δεν έχει προσδιοριστεί η έννοια της σημαντικότητας.

- Παρέχεται η δυνατότητα παρέκκλισης από τις παραπάνω γενικές αρχές, κατ' εξαίρεση, εάν η εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της οντότητας περί εύλογης παρουσίασης.

Σε περίπτωση παρέκκλισης, θα πρέπει αυτή να αναφέρεται και να τεκμηριώνεται στο προσάρτημα, ενώ θα πρέπει να παρατίθενται και οι επιπτώσεις αυτής.

Ε.Κανόνες Επιμέτρησης

Ε. Κεφάλαιο Πέμπτο - Κανόνες Επιμέτρησης

Το κεφάλαιο 5 αναφέρεται στους διάφορους κανόνες επιμέτρησης των στοιχείων που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Παρουσιάζονται στα άρθρα 18 έως 23 οι κανόνες επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με βάση την παραδοχή του Ιστορικού Κόστους.

Κύρια σημεία

- Εισάγονται νέοι ορισμοί για την κατηγοριοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και την απεικόνιση τους, όπως εύλογη αξία, αξία χρήσης, επιμέτρηση, ανακτήσιμη αξία.
- Προβλέπεται η βασική αρχή, τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού να αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος, ενώ μεταγενέστερα απαιτείται η επιμέτρηση των στοιχείων αυτών.
- Εισάγεται η έννοια της προεξόφλησης μελλοντικών αξιών (παρούσα αξία) υιοθετώντας χρηματοοικονομικούς όρους και πρακτικές που δεν εφαρμόζονταν με το ΕΓΛΣ που ίσχυε μέχρι τις 31.12.2014.
- Παρέχεται εναλλακτικά με το άρθρο 24, η δυνατότητα επιμέτρησης επιλεγμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων βάσει της εύλογης αξίας τους (και όχι στο κόστος αυτών).
- Περιγράφονται στο άρθρο 25 τα στοιχεία κατάστασης αποτελεσμάτων, ενώ το άρθρο 26 περιγράφει τα στοιχεία της καθαρής θέσης.
- Προβλέπεται στο άρθρο 27 ο τρόπος χειρισμού των συναλλαγών που πραγματοποιούνται σε ξένο νόμισμα, ενώ στο άρθρο 28 αναφέρεται ο αντίστοιχος χειρισμός μεταβολών πολιτικών και διόρθωσης λαθών.

Θα πρέπει να εξεταστεί αναλυτικά από κάθε επιχείρηση σε ποιες περιπτώσεις από της εφαρμογής της επιμέτρησης των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού προκύπτουν διαφορές μεταξύ της λογιστικής και της φορολογικής βάσης.

Ε.1 Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 18)

Στο άρθρο 18 ορίζονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης διαφόρων κατηγοριών ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, είτε αποκτώνται από τρίτους είτε αυτά παράγονται με ιδίους πόρους της υποκείμενης οντότητας.

Κύρια σημεία

- Ορίζεται πως οι προκύπτοντες τόκοι από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα, εκτός αν βαρύνουν το κόστος των περιουσιακών στοιχείων, οπότε προσαυξάνουν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου.
- Υποχρεούνται οι υποκείμενες οντότητες να πραγματοποιούν αποσβέσεις στην αξία των παγίων περιουσιακών τους στοιχείων, σύμφωνα με την ωφέλιμη οικονομική ζωή τους, είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο, είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων.

Επομένως, σε περιπτώσεις που η αξία απόσβεσης που πραγματοποιείται σύμφωνα με το παρόντα νόμο είναι διαφορετική από αυτή που προβλέπεται από την κείμενη φορολογική νομοθεσία, γεννάται η υποχρέωση παρακολούθησης τόσο της φορολογικής βάσης όσο και της λογιστικής βάσης.

- Καθορίζεται ο λογιστικός χειρισμός συναλλαγών χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης, τόσο από την πλευρά του εκμισθωτή, όσο και από την πλευρά του μισθωτή.

Στα πλαίσια της χρηματοδοτικής μίσθωσης αναγνωρίζει πλέον ο μισθωτής το αντικείμενο της μίσθωσης ως περιουσιακό του στοιχείο, με ταυτόχρονη αναγνώριση αντίστοιχης υποχρέωσης προς την εκμισθώτρια οντότητα (υποχρέωση χρηματοδοτικής μίσθωσης).

- Εισάγεται η έννοια της πραγματοποίησης ελέγχου απομείωσης της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που επιμετρώνται στο κόστος κτήσης ή στο αποσβέσιμο κόστος, εφόσον υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Η ύπαρξη ενδείξεων δεν αποτελεί από μόνη της αναγκαία συνθήκη για την πραγματοποίηση απομείωσης καθώς αυτή πραγματοποιείται μόνο όταν η οντότητα εκτιμά ότι η απομείωση φέρει μόνιμο χαρακτήρα. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία.

Για τον έλεγχο αυτό απαιτείται να γίνεται εξέταση της παρούσας αξίας των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του. Τυχόν ζημίες απομείωσης μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης της οντότητας ως έξοδο.

- Δεν ορίζονται πλέον τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης.

Έτσι οι δαπάνες αγοράς των παγίων (π.χ. συμβολαιογραφικά έξοδα) προσαυξάνουν το κόστος κτήσης των περιουσιακών στοιχείων, ενώ λοιπές δαπάνες που δεν συνδέονται με την αγορά των παγίων και αφορούν περίοδο πριν την έναρξη της παραγωγικής -συναλλακτικής δράσης της επιχείρησης μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως. Διευκρινίζεται ωστόσο, ότι κονδύλια του ισολογισμού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του παρόντος νόμου, αλλά αναγνωρίζονταν με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, δύναται να συνεχίσουν να εμφανίζονται στον ισολογισμό μετά τις 31.12.2014 και μέχρι την ολοσχερή απόσβεση τους, βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων ή την καθ' οιδήποτε τρόπο διάθεσή τους.

- Αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο τα έξοδα ανάπτυξης, και μόνο στην περίπτωση που πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Έξοδα έρευνας, καθώς και ανάπτυξης που δεν πληρούν τις οριζόμενες προϋποθέσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά την διαχειριστική χρήση που πραγματοποιούνται.

E.2 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 19)

Στο άρθρο 19 προβλέπονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ο τρόπος χειρισμού της ζημιάς απομείωσης των ανωτέρω στοιχείων, καθώς και οι κανόνες που διέπουν την παύση αναγνώρισης τους. Επίσης, ορίζονται τα κριτήρια παρουσίασης των χρηματοοικονομικών στοιχείων της υποκείμενης οντότητας στον Ισολογισμό.

Κύρια σημεία

- Ορίζεται ότι, ειδικά για τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων και αυτών των στοιχείων που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων) η μεταγενέστερη επιμέτρηση πραγματοποιείται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου, εφόσον με αυτήν την μέθοδο προκύπτει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Δηλαδή, απαιτείται η προεξόφληση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στην παρούσα αξία τους και η κατανομή της διαφοράς στα έσοδα της χρήσης, είτε με τη σταθερή μέθοδο (δηλαδή με επιμερισμό σε ετήσια βάση), είτε με το επιτόκιο που προεξοφλεί τις μελλοντικές εισπράξεις με την παρούσα αξία της απαίτησης (πραγματικό επιτόκιο).

- Εισάγεται η έννοια της πραγματοποίησης ελέγχου απομείωσης της αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, εφόσον υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

Για τον έλεγχο της απομείωσης απαιτείται η εξέταση (α) της παρούσας αξίας που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο προεξοφλημένη με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο ή (β) της εύλογης αξία του στοιχείου μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης. Τυχόν ζημίες απομείωσης μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης της οντότητας ως έξοδο.

E.3 Επιμέτρηση Αποθεμάτων και υπηρεσιών & λοιπών μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (άρθρα 20 - 21)

Το άρθρο 20 καθορίζει τους κανόνες προσδιορισμού του κόστους κτήσης αποθεμάτων και υπηρεσιών καθώς και της μεταγενέστερης επιμέτρησης τους. Το άρθρο 21 καθορίζει τους κανόνες που διέπουν την αρχική αναγνώριση και μεταγενέστερη επιμέτρηση των προκαταβολών δαπανών και λοιπών μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Κύρια σημεία

- Αναγνωρίζονται αρχικά τα αποθέματα στο κόστος κτήσης.
- Προσδιορίζεται το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος με βάση τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Δεν επιτρέπεται η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν - Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO).
- Εισάγεται ο κανόνας, η μεταγενέστερη επιμέτρηση του αποθέματος να γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Με τον Κ.Ν.2190/1920 η σύγκριση γινόταν μεταξύ κόστους κτήσης και τρέχουσας αξίας, και εάν η τρέχουσα αξία ήταν χαμηλότερη της κτήσης γινόταν σύγκριση με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

- Ορίζεται πως οι αγορές των αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα περιόδου.

Δεν αποσαφηνίζεται όμως το μέγεθος της σημαντικότητας.

- Ορίζεται ότι τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης και της ανακτήσιμης αξίας.

Για τον έλεγχο επιμέτρησης απαιτείται εξέταση της εύλογης αξίας και της αξίας χρήσης (παρούσας αξίας)

E.4 Υποχρεώσεις (άρθρο 22)

Το άρθρο 22 ορίζει τους κανόνες που διέπουν την αρχική αναγνώριση και τη μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών και μη υποχρεώσεων καθώς και των προβλέψεων. Επίσης, το σχετικό άρθρο ρυθμίζει το χειρισμό των ποσών που αφορούν στην υπέρ ή υπό το άρτιο έκδοση υποχρεώσεων του κόστους που συνδέονται άμεσα με την ανάληψη τους, καθώς και των διαφορών που προκύπτουν από την μετέπειτα επιμέτρησή τους. Ρυθμίζεται περαιτέρω, ο χειρισμός των διαφορών που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμηση είτε κατά το διακανονισμό των ανωτέρω υποχρεώσεων.

Κύρια σημεία

- Αναφέρεται ότι, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους. Μεταγενέστερα, επιμετρώνται στο οφειλόμενο ποσό, εκτός εάν η επιμέτρηση των ανωτέρω υποχρεώσεων με τον κανόνα του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση αυτή οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο.

Επομένως, η οντότητα θα πρέπει να πραγματοποιεί έλεγχο επιμέτρησης των χρηματοοικονομικών της υποχρεώσεων.

- Αναγνωρίζονται αρχικά οι προβλέψεις και επιμετρώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους, εκτός και αν η επιμέτρηση στην παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

E.5 Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι (άρθρο 23)

Με το παρόν άρθρο, ρυθμίζεται ο λογιστικός χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία και σε έξοδα. Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να αναγνωρίσουν στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, ενώ ορίζονται κανόνες αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης.

Κύρια σημεία

- Παρέχεται στις υποκείμενες οντότητες η δυνατότητα αναγνώρισης αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις, οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία και έξοδα, όταν καταβάλλονται ή όταν καθίσταται οριστική η έγκριση τους και υπάρχει η βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι σχετικές επιχορηγήσεις μεταφέρονται στα έσοδα της υποκείμενης οντότητας:
 - Αναφορικά με περιουσιακά στοιχεία - Αντιστοίχως με τις αποσβέσεις των ανωτέρω περιουσιακών στοιχείων.
 - Αναφορικά με έξοδα - Κατά την περίοδο που τα επιχορηγούμενα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

E.6 Επιμέτρηση στην εύλογη αξία (άρθρο 24)

Με το άρθρο 24 παρέχεται η δυνατότητα στις υποκείμενες οντότητες να επιμετρούν τα περιουσιακά τους στοιχεία και τις υποχρεώσεις, μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τους, χρησιμοποιώντας τις εύλογες αξίες (fair values), αντί του ιστορικού κόστους. Ως εύλογη αξία ορίζεται η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης μεταξύ προθύμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Επίσης, παρέχεται το γενικό πλαίσιο χρήσης της επιμέτρησης βάσει των ευλόγων αξιών, καθώς και ρυθμίσεις για την ειδικότερη χρήση της εύλογης αξίας σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Επιπλέον, ορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

Κύρια σημεία

- Παρέχεται η δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία πέραν των χρηματοοικονομικών μέσων, όπως προβλεπόταν από το Κ.Ν.2190/1920, και άλλων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- Ισχύει ο κανόνας, ότι σε περίπτωση που η υποκείμενη οντότητα επιλέξει να επιμετρά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στην εύλογη αξία, θα πρέπει να δημοσιεύει Ισολογισμό βάσει των υποδειγμάτων του παρόντος νόμου που αφορούν εύλογες αξίες.
- Προβλέπεται ανάλογα με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις ο χειρισμός του κέρδους ή της ζημιάς που προέρχεται από την επιμέτρηση σε εύλογες αξίες (δηλαδή, εάν το κέρδος ή η ζημιά θα απεικονιστεί στα Αποτελέσματα Χρήσεως ή την Καθαρή Θέση).

Η χρήση της εύλογης αξίας μπορεί να έχει εφαρμογή, μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Σε διαφορετική περίπτωση, το στοιχείο επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους.

Με την επιμέτρηση δημιουργούνται αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) μη πραγματοποιημένα. Στις περιπτώσεις που οι υποκείμενες οντότητες επιλέξουν να επιμετρούν τα πάγια περιουσιακά τους στοιχεία βάσει των ευλόγων αξιών, τότε δημιουργείται διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης και κατά συνέπεια, υποχρέωση ξεχωριστής παρακολούθησης των σχετικών βάσεων. Ωστόσο, θα ήταν χρήσιμο ίσως να διευκρινιστεί ρητά από τις φορολογικές αρχές ότι η αναγνώριση μη πραγματοποιημένων κερδών δεν περιλαμβάνεται στα φορολογητέα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Τα μη πραγματοποιημένα αποτελέσματα θα πρέπει να εξετάζονται κατά τον υπολογισμό των κερδών προς διανομή, καθώς η διανομή προέρχεται από πραγματοποιημένα κέρδη (σχετική και η ΕΛΤΕ Αρ.Πρ.110/27.02.2006).

Συνοπτικός πίνακας απεικόνισης κέρδους ή ζημίας στα Αποτελέσματα Χρήσεως ή την Καθαρή Θέση, όταν η οντότητα εφαρμόζει την επιμέτρηση στην εύλογη αξία:

Περιουσιακά Στοιχεία	Τρόπος Απεικόνισης	Καθαρή Θέση της περιόδου που προκύπτουν	Αποτελέσματα Χρήσης της περιόδου που προκύπτουν
Κέρδη από επιμέτρηση ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων		✓	
Επενδυτικά ακίνητα			✓
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία			✓
Αποθέματα εμπορευμάτων			✓
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία - διαθέσιμα για πώληση		✓	
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου & χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του εμπορικού χαρτοφυλακίου			✓
Παράγωγα για αντιστάθμιση			✓

E.7 Κανόνες Επιμέτρησης (άρθρα 25 - 27)

Το άρθρο 25 παραθέτει τα διάφορα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων και παρέχει τους κανόνες αναγνώρισης, το λογιστικό χειρισμό τους, καθώς και την εμφάνισή τους στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Το άρθρο 26 περιγράφει τα διάφορα στοιχεία που αποτελούν την καθαρή θέση, και ορίζει τους κανόνες αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης επιμέτρησης. Με το άρθρο 27 ορίζονται οι κανόνες αρχικής αναγνώρισης, μεταγενέστερης επιμέτρησης και διακανονισμού των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα.

Κύρια σημεία

- Προβλέπονται συγκεκριμένες αρχές αναγνώρισης των εσόδων.
 - Τα έσοδα αναγνωρίζονται με την αρχή του δεδουλευμένου.
 - Προβλέπεται ειδικά ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων για τα έσοδα από την χρήση παγίων περιουσιακών στοιχείων από τρίτους (για τόκους, μερίσματα και δικαιώματα), για την παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια.

Οι γενικές αρχές συμβαδίζουν με τις αρχές αναγνώρισης των εσόδων που προβλέπουν τα ΔΛΠ. Η αναγνώριση των εσόδων λαμβάνει υπόψη την οικονομική ουσία της συναλλαγής.

- Προσδιορίζονται τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στα έξοδα.
- Προβλέπεται ότι, όταν συμφωνίες για αγορά ή πώληση περιλαμβάνουν όρους για αναβολή της πληρωμής και το σχετικό ποσό ενσωματώνει τόκο, το αντίστοιχο έσοδο ή κόστος επιμετράται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο.

Η αρχή αυτή είναι συμβατή με την έννοια της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και των υποχρεώσεων.

- Παρουσιάζεται ο φόρος εισοδήματος της περιόδου (τρέχον και αναβαλλόμενος) στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.
- Απεικονίζονται οι ίδιοι τίτλοι (μετοχές, μερίδια κλπ) καθαρής θέσης της οντότητας ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.

- Προβλέπεται ότι, στην καθαρή θέση περιλαμβάνονται οι διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης.

Οι διαφορές εύλογης αξίας απεικονίζονται διακριτά στην Καθαρή Θέση και την Κατάσταση μεταβολών της Καθαρής Θέσης.

- Εισάγεται ο κανόνας, ότι τα κέρδη από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία που αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν.

Ε.8 Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών (άρθρο 28)

Ορίζονται στο άρθρο 28 ο χειρισμός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών και της διόρθωσης λαθών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και τις μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων.

Κύρια σημεία

- Ορίζεται ότι, τυχόν αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές αναγνωρίζονται αναδρομικά για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου.

Λογιστικές πολιτικές θεωρούνται οι συγκεκριμένες αρχές που εφαρμόζονται από μία οντότητα στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (π.χ. αρχές επιμέτρησης).

- Προβλέπεται ότι, η μεταβολή των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζεται μόνο στην περίοδο που διαπιστώνεται και δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.

Λογιστικές εκτιμήσεις είναι οι εκτιμήσεις της οικονομικής μονάδας για την παρούσα κατάσταση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

ΣΤ. Προσάρτημα και Απαλλαγές

ΣΤ. Προσάρτημα και Απαλλαγές

Κεφάλαιο Έκτο (άρθρα 29-30)

Στο κεφάλαιο 6 ορίζεται το περιεχόμενο του προσαρτήματος καθώς και σειρά απλοποιήσεων και απαλλαγών.

ΣΤ.1 Τροποποιήσεις στον Κ.Ν.2190/1920 (Άρθρο 29)

Το άρθρο 29 επιχειρεί την εισαγωγή των προβλέψεων της οδηγίας 34/2013/ΕΕ περί προσαρτήματος, και ως εκ τούτου ορίζει τις γενικές αρχές σύνταξης του προσαρτήματος καθώς και το περιεχόμενο του ανά κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κύρια σημεία

- Ορίζεται το περιεχόμενο του προσαρτήματος ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων. Ορίζονται απλοποιήσεις για τις πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 του Ν.4308/2014.
- Παρουσιάζονται συνοπτικά οι λογιστικές πολιτικές που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.
- Παρέχεται, λόγω και της διεύρυνσης της δυνατότητας επιμέτρησης βάσει του κανόνα της εύλογης αξίας, ένα πλήρες πλαίσιο πληροφοριών που παρουσιάζονται στο προσάρτημα.
- Εισάγεται υποχρέωση να τεκμηριώνεται οποιαδήποτε παρέκκλιση από την εφαρμογή των γενικών αρχών σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Τίθεται η υποχρέωση παρουσίασης πληροφοριακών στοιχείων αναφορικά με τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με συνδεδεμένα μέρη.

Επισημαίνεται πως οι λογαριασμοί του λογιστικού σχεδίου των ΕΛΠ περιλαμβάνουν τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών.

- Ορίζεται η παρουσίαση του ποσού και της φύσης επιμέρους στοιχείων των εσόδων και των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας. Παρατίθεται πίνακας που παρουσιάζει πληροφορίες των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Αναφέρεται το ποσό των τόκων με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών.
- Διευρύνεται η υποχρέωση παρουσίασης των ποσών προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επεστράφησαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης.
- Διευρύνεται η υποχρέωσης παρουσίασης στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων καθώς και ενδεχόμενων υποχρεώσεων.
- Παύει να προβλέπεται η δυνατότητα παράληψης της πληροφορίας περί των αμοιβών που δόθηκαν σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, σε περίπτωση που αυτή καθιστά δυνατό να προσδιορισθεί η ταυτότητα και τα εισοδήματα των ανωτέρω μελών.
- Ισχύει πλέον ο κανόνας, η οριστική ή προτεινόμενη διάθεση των κερδών, εφόσον δεν παρατίθεται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να παρουσιάζεται στο προσάρτημα, ενώ παρουσιάζεται και το μέρος που καταβλήθηκε εντός της περιόδου, καθώς και ο λογιστικός χειρισμός της ζημιάς περιόδου, (εφόσον υφίσταται).
- Εισάγεται ο κανόνας, ότι σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων υπάρχει υποχρέωση παρουσίασης του υπολοίπου των αναβαλλόμενων φόρων στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και της ανάλυσης της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.

- Τίθεται η υποχρέωση παρουσίασης της φύσης σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό.

ΣΤ.2 Απλοποιήσεις και απαλλαγές (Άρθρο 30)

Με το άρθρο 30 του Ν.4308/2014 επέρχεται μια σειρά απλοποιήσεων και απαλλαγών, σύμφωνα με την Οδηγία 34/2013/ΕΕ και την αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διαφοροποιούνται οι υποχρεώσεις των οντοτήτων σχετικά με την τήρηση αρχείων και λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης των συναλλαγών και γεγονότων, με βασικά κριτήρια το μέγεθος και τη μορφή τους, καθώς και το εάν έχουν επιλέξει να τηρούν Συνοπτικό Ισολογισμό και Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή μόνο Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Απλοποιήσεις /Απαλλαγές από Υποχρεώσεις	Πολύ Μικρές αρ.1 παρ.2γ που καταρτίζουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Πολύ Μικρές αρ.1 παρ.2α & 2β που καταρτίζουν μόνο Συνοπτικό Ισολογισμό & Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων	Παρατηρήσεις
Μη τήρησης αρχείων «λοιπών περιουσιακών στοιχείων», «λογαριασμών καθαρής θέσης» και «λογαριασμών υποχρεώσεων»	✓		
Δεν έχουν τη δυνατότητα απόκλισης από τις διατάξεις του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	✓	✓	Δεν παρέχεται αυτή η δυνατότητα αφού οι σχετικές οντότητες είτε δεν τηρούν ισολογισμό είτε τηρούν συνοπτικό ισολογισμό
Μη λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης συναλλαγών και γεγονότων με βάση την οικονομική τους ουσία (απεικόνιση με βάση τον τύπο της συναλλαγής)	✓		
Μη προσαύξηση με έμμεσο κόστος και τόκους του κόστους παραγωγής αποθεμάτων	✓		
Μη παρακολούθηση της απόσβεσης των παγίων με βάση την ωφέλιμη ζωή	✓		Η απόσβεση γίνεται με βάσει τους φορολογικούς κανόνες
Μη επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων / υποχρεώσεων με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο. Μη εφαρμογή ελέγχου απομείωσης της αξίας των παγίων.	✓		Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις παρακολουθούνται στο κόστος κτήσης
Αναγνώρισης προβλέψεων με τη φορολογική νομοθεσία	✓		
Αναγνώρισης κρατικών επιχορηγήσεων με τη φορολογική νομοθεσία	✓		
Μη επιμέτρησης στην εύλογη αξία	✓	✓	

Δυνατότητα μη εφαρμογής των διατάξεων περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών, αλλά αναγνώρισης λαθών των σχετικών επιπτώσεων στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται	✓	✓	
---	---	---	--

ΣΤ.3 Ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές

- Εντάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων κάθε ΟΕ, ΕΕ, ατομική επιχείρηση, αλλά και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία υγρών καυσίμων του Ν.3054/2002, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της δεν υπερβαίνει τα 8.000.000 Ευρώ.
- Έχουν τη δυνατότητα σύνταξης μόνο συνοπτικής κατάστασης αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 οι κατωτέρω εταιρείες, οι οποίες έχουν την μορφή ΟΕ, ΕΕ, ατομικής επιχείρησης:
 - Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους Νόμους 89/1967 και 378/1968.
 - Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
 - Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του Ν.27/1975.

Σημειώνεται, ότι μπορεί να καθορίζονται από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων απλουστεύσεις και απαλλαγές σχετικά με την τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και την έκδοση λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) για κατηγορίες οντοτήτων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τρόπο ή τον τόπο άσκησης αυτής και εφόσον διασφαλίζεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης.

Z. Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Z. Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις

Κεφάλαιο 7 του Ν.4308/2014

Με τα από 31 έως 36 του Ν.4308/2014, Κεφάλαιο 7 θεσπίζονται οι προϋποθέσεις και οι κανόνες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.38 παρ.3(α) του Ν.4308/2014, καταργούνται για περιόδους μετά την 31 Δεκεμβρίου 2014, τα άρθρα 90 έως και 107 του Κ.Ν.2190/1920 με τα οποία ορίζονταν οι υποχρεώσεις σχετικά με την κατάρτιση ενοποιημένων λογαριασμών (ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων).

Κύρια σημεία

Κανόνες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

- Εισάγεται κατηγοριοποίηση οντοτήτων και ομίλων σε μικρούς, μεσαίους και μεγάλους με βάση τα κριτήρια της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ για σκοπούς ενοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Προβλέπεται απαλλαγή των μικρών και μεσαίων ομίλων από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός των περιπτώσεων ομίλων των οποίων μία ή περισσότερες από τις συνδεδεμένες οντότητες είναι δημοσίου συμφέροντος.
- Ορίζονται συγκεκριμένες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από την σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μητρικών εταιρειών που είναι θυγατρικές οντοτήτων που υπόκεινται στο δίκαιο ενός κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Παρέχονται υποδείγματα ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αναλυτικοί κανόνες για την κατάρτισή τους.
- Προβλέπεται προαιρετική εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης για την ενσωμάτωση των συγγενών οντοτήτων και των κοινοπραξιών στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν η αξία των σχετικών συμμετοχικών δικαιωμάτων στο κεφάλαιο της συγγενούς ή της κοινοπραξίας δεν είναι σημαντική.
- Καθορίζονται πρόσθετες πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στις σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η. Πρώτη Εφαρμογή & Μεταβατικές Διατάξεις

Η. Πρώτη Εφαρμογή - Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

Κεφάλαιο 8 του Ν.4308/2014

Με τις διατάξεις του Κεφαλαίου 8, ρυθμίζονται θέματα πρώτης εφαρμογής του Ν.4308/2014 και απαριθμούνται οι διατάξεις που καταργούνται από την έναρξη ισχύος του Ν. 4308/2014.

- Καθορίζεται η πρώτη εφαρμογή των Κεφαλαίων 4 έως και 7 και των ορισμών του Παραρτήματος Α που σχετίζονται με την εφαρμογή των Κεφαλαίων αυτών για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2014, ενώ των λοιπών Κεφαλαίων και των ορισμών του Παραρτήματος Α που σχετίζονται με την εφαρμογή των Κεφαλαίων αυτών από 1^η Ιανουαρίου 2015, εκτός ειδικών ρυθμίσεων.
- Προβλέπονται διευκολύνσεις στις οντότητες κατά την πρώτη εφαρμογή του Ν.4308/2014 για λόγους πρακτικής δυσχέρειας, κόστους ή διευκόλυνσης της μετάβασης με εξαίρεση κάποιες πολύ μικρές οντότητες σε ορισμένες περιπτώσεις.
- Καταργούνται από 01.01.2015 κάθε κανονιστική πράξη, Εγκύκλιος ή Οδηγία, η οποία έχει εκδοθεί δυνάμει των διατάξεων που καταργούνται με τον παρόντα νόμο, στο βαθμό που αντιτίθενται στις διατάξεις του Ν.4308/2014.
- Καταργείται η δυνατότητα ορισμού της πρώτης εταιρικής χρήσης για χρονικό διάστημα έως και εικοσιτέσσερις μήνες.

Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται εναρμόνιση με τις διατάξεις του Νόμου 4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) όπου προβλέπεται πως το φορολογικό έτος για νομικά πρόσωπα ορίζεται σε δώδεκα (12) μήνες.

- Καταργούνται διάφορες διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 σχετικών με την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, τη δομή του ισολογισμού, το περιεχόμενο του προσαρτήματος κλπ.
- Εξαιρούνται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, βάσει ύψους ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού των δικαιωμάτων ενιαίας ενίσχυσης που λαμβάνουν, ανά φορολογικό έτος.
- Δεν εμπíπτουν στις διατάξεις του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 Ευρώ ετησίως.
- Εξαιρούνται οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Προβλέπεται η σύσταση διαρκούς επιτροπής για την υποστήριξη της εφαρμογής και την αξιολόγηση των νέων ΕΛΠ, μέσω της επεξεργασίας προτάσεων για τη βελτίωση και την άμεση προσαρμογή του παρόντος νόμου στις εξελίξεις στους ευρωπαϊκούς λογιστικούς κανόνες και στη διεθνή πρακτική, τη λειτουργική διασύνδεσή του με το φορολογικό και λοιπό θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας των υποκείμενων οντοτήτων, καθώς και την έκδοση εγκυκλίων και οδηγιών εφαρμογής.

Η εν λόγω Επιτροπή συστάθηκε ήδη, δυνάμει της από 05.12.2014, υπ' αρ. πρωτ. 2/93422/0004/5.12.2014 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών.

Η παρούσα δημοσίευση αποσκοπεί μόνο σε ενημέρωση για θέματα γενικού ενδιαφέροντος και δεν αποτελεί επαγγελματική συμβουλή.

Για περισσότερες πληροφορίες απευθυνθείτε στην PwC:

www.pwc.gr

Λεωφ. Κηφισίας 268,
15232 Χαλάνδρι
τηλ. +30 210 6874400



Copyright © 2015 PricewaterhouseCoopers Business Solutions AE. Με επιφύλαξη όλων των νομίμων δικαιωμάτων.
Η επωνυμία 'PwC' αναφέρεται στην εταιρεία μέλος του δικτύου στην Ελλάδα, και σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αναφέρεται στο δίκτυο των εταιρειών μελών της PwC. Κάθε εταιρεία μέλος αποτελεί μια ξεχωριστή νομική οντότητα. Για περισσότερες πληροφορίες, παρακαλούμε επισκεφθείτε το www.pwc.com/structure.